

Облік та оподаткування

УДК 657.632

Гаврилюк Ольга Олександрівна

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри обліку і аудиту

Луцький національний технічний університет

Гаврилюк Ольга Александровна

кандидат экономических наук, доцент,

доцент кафедры учета и аудита

Луцкий национальный технический университет

Navryliuk Olha

PhD, Associate Professor

Lutsk National Technical University

ORCID: 0000-0001-6693-5958

Талах Тетяна Анатоліївна

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри обліку і аудиту

Луцький національний технічний університет

Талах Татьяна Анатольевна

кандидат экономических наук, доцент,

доцент кафедры учета и аудита

Луцкий национальный технический университет

Talakh Tetyana

PhD, Associate Professor

Lutsk National Technical University

ORCID: 0000-0002-1947-8114

**ФОРМУВАННЯ ЦІННОСТЕЙ У СФЕРІ ОБЛІКУ І
ОПОДАТКУВАННЯ ЧЕРЕЗ ВИВЧЕННЯ ЕТИЧНИХ НОРМ
ФОРМИРОВАНИЕ ЦЕННОСТЕЙ В СФЕРЕ УЧЕТА И
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЧЕРЕЗ ИЗУЧЕНИЯ ЭТИЧЕСКИХ НОРМ
FORMATION OF VALUES IN THE FIELD OF ACCOUNTING AND
TAXATION THROUGH THE STUDY OF ETHICAL NORMS**

Анотація. У статті обґрунтована необхідність застосування етичного підходу до формування освітніх програм з обліку і оподаткування у вищих та передвищих закладах освіти. Одержані результати критичного аналізу літератури з обраної тематики свідчать про актуальність питання в Україні та світі, адже саме від розвитку моральних і етичних норм професіоналів у сфері обліку та оподаткування безпосередньо залежить стан фінансово-економічної системи країни. Отримані результати сприяють розширенню наявних знань у концепції професійної етики. Дослідження показує релевантність введення курсу з професійної етики та підвищення етичної обізнаності студентів зі спеціальності «Облік і оподаткування». Воно подає аргументи щодо необхідності забезпечення професійної етичної освіти у сфері обліку та оподаткування на рівні обов'язкових дисциплін, не обмежуючи їх факультативним вибором. Окремий курс з професійної етики є обґрунтованим, оскільки він підкреслюється актуальність етики, і дає системні знання як компоненти фінансового чи управлінського обліку, оподаткування тощо. Такі знання є значущими, оскільки вони допомагають студентам-обліковцям розвинути потенціал з точки зору прийняття професійних етичних рішень та посилити їх підготовку до виконання своїх ролей у майбутньому. Ця тема є важливою в контексті української економіки, яка визнається дуже корумпованою та пронизаною неетичною діловою практикою, а опанування курсу професійної етики в університеті позитивно впливає на здатність

бухгалтерів до етичного мислення, що свідчить про необхідність обов'язкової освіти з етики як в фаховій, так і у вищій школі. У статті визначені компоненти навчальної програми, які є найбільш ефективними, а також сформульовано етапи впровадження професійної етики у вищу освіту визначено: 1) формування цінностей, 2) вміння трактувати етичні норми, 3) імплементація норм у професійну діяльність.

Ключові слова: бухгалтерський облік і оподаткування, професійна етика, стандарти, Кодекс етики.

Анотація. В статті обоснована необхідність застосування етичного підходу до формування освітніх програм з бухгалтерського обліку та оподаткування в вищих навчальних закладах. Результати критичного аналізу літератури за вибраною темою свідчать про актуальність питання в Україні та світі, адже саме розвиток моральних та етичних норм фахівців у сфері обліку та оподаткування безпосередньо впливає на стан економічної системи країни. Результати дослідження сприяють розширенню наявних знань про професійну етику. Дослідження показує релевантність впровадження курсу з професійної етики та підвищення моральної свідомості студентів спеціальності «Облік та оподаткування». Він наводить аргументи на користь забезпечення професійного морального виховання в сфері обліку та оподаткування на рівні обов'язкових дисциплін, не обмежуючи їх факультативним вибором. Особливий курс з професійної етики обґрунтований, оскільки він підкреслює актуальність етики та надає системні знання про компоненти фінансового чи управлінського обліку, оподаткування тощо. Такі знання важливі, оскільки вони допомагають студентам розвинути потенціал з точки зору прийняття професійних етичних рішень.

и усилить их подготовку к выполнению своих ролей в будущем. Эта тема важна в контексте украинской экономики, которая признается очень коррумпированной и пронизанной неэтичной деловой практикой, а овладение курсом профессиональной этики в университете положительно влияет на способность бухгалтеров к этическому мышлению, что свидетельствует о необходимости обязательного образования по этике как в профессиональной, так и в высшей школе. В статье определены наиболее эффективные компоненты учебной программы, а также сформулированы этапы внедрения профессиональной этики в высшее образование определены: 1) формирование ценностей, 2) умение трактовать этические нормы, 3) имплементация норм в профессиональную деятельность.

Ключевые слова: бухгалтерский учет и налогообложение, профессиональная этика, стандарты, Кодекс этики.

Summary. *The article substantiates the need for an ethical approach to the formation of educational programs on accounting and taxation in higher educational institutions. The obtained results of a critical analysis of the literature on the selected topic indicate the relevance of the issue in Ukraine and the world, because the state of the financial and economic system of the country directly depends on the development of moral and ethical standards of professionals in the field of accounting and taxation. The results obtained contribute to the expansion of existing knowledge in the concept of professional ethics. The study shows the relevance of introducing a course on professional ethics and raising the moral awareness of students majoring in Accounting and Taxation. It provides arguments about the need to provide professional moral education in the field of accounting and taxation at the level of compulsory disciplines, without limiting them to optional choices. A separate course on professional ethics is justified because it emphasizes the relevance of ethics, and provides systemic knowledge*

as components of financial or management accounting, taxation, etc. Such knowledge is significant because it helps students develop the capacity to make professional ethical decisions and strengthen their preparation for fulfilling their roles in the future. This topic is important in the context of the Ukrainian economy, which is recognized as very corrupt and permeated by unethical business practices, and mastering a course of professional ethics at the university has a positive effect on the ability of accountants to think ethically, which indicates the need for compulsory education in ethics both in professional and in high school. The article identifies the most effective components of the curriculum, as well as formulates the stages of introducing professional ethics into higher education: 1) the formation of values, 2) the ability to interpret ethical norms, 3) the implementation of norms in professional activities.

Key words: *accounting and taxation, professional ethics, standards, Code of Ethics*

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік як один із найважливіших безперервних процесів на підприємстві виступає основою для відстеження, виконання та прогнозування змісту господарських операцій. Основними його функціями є генерування фінансової інформації та контроль за збереженням активів власників бізнесу. Це важливий ресурс для співробітників компанії, керівників та інвесторів. Очевидно, що в таких умовах бухгалтерська інформація повинна бути достовірною, а контроль – об’єктивним. Важливою складовою забезпечення об’єктивності облікових даних виступає не лише дотримання методики і організаційних вимог щодо ведення обліку, а й особисті професійні якості бухгалтера.

Однак, численні фінансові порушення як в державному, так і приватному секторах України свідчать про трансформацію світогляду працівників бухгалтерських служб та деструктивні змін у базових цінностях професії бухгалтера. Тому при підготовці здобувачів освіти з обліку і

оподаткування фахові передвищі та вищі навчальні заклади повинні відігравати свою роль у вихованні професійної етики, щоб змінити хибне уявлення щодо професії. Важливою є розробка відповідних робочих програм викладання професійних дисциплін з врахуванням «етичного» підходу та посиленні уваги до дисциплін, метою яких є вивчення фундаментальних принципів етики професійного бухгалтера, аудитора і податківця та правил їх застосування згідно Кодексу професійної етики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі дослідження науковців в даній сфері демонструють концептуальний характер, однак більшість публікацій присвячено фрагментарній оцінці ролі етики у роботі професійного бухгалтера, аудитора, податківця. Науковці Z. Othman, F. Hamid and R. Melville теоретично обґрунтували етапи опанування знань з професійної етики для майбутніх бухгалтерів, які варто дотримуватись у процесі формування робочих програм: 1) розвиток базових цінностей, 2) ознайомлення з нормами етики; 3) розвиток професіоналізму; 4) володіння через ефективне використання [4].

Вчені стверджують, що неможливість порушень етичних норм у бізнесі загалом і серед бухгалтерів мають обґрунтовувати вищі навчальні заклади через вдосконалення методики викладання етики [4; 5]. Деякі вчені припускають, що навчання етики є ефективним механізмом для розвитку етичних принципів бухгалтерського обліку: «Старт професійного розвитку майбутнього фахівця з бухгалтерського обліку розпочинається в закладі вищої освіти, тому саме на даному етапі потрібно вивчати Кодекс етики професійних бухгалтерів. У випадку дійсно професійного вивчення норм етики й застосування їх у сфері бухгалтерії зникне багато проблем, пов'язаних з їхньою повною відсутністю сьогодні» [11].

Замула І.В. та Левківська О.Я. акцентують увагу, що опосередковано навчання нормам професійної етики є одним із застережних заходів в контексті Кодексу професійної етики: «До застережних заходів,

встановлених професійними організаціями, законами чи нормативними актами, належать ... вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу фахівця» [7]. Лугова О.І. наголошує про необхідність вивчення етики ще і з позиції підготовки майбутніх фахівців до практичної діяльності та убезпечення їх від неправомірних дій, адже вони мають «справу зі значними обсягами фінансових, матеріальних та інших ресурсів, власниками яких вони, як правило, не є. Їх робота пов'язана з підвищеною відповідальністю за результати прийнятих рішень і вчинених дій».

Колектив авторів на чолі із Чижевською Л.В. в нових дослідження також приділяє велику увагу розвитку інституту професійної етики, зокрема дослідження умотивовані необхідність зменшення корупції в Україні, зокрема через максимізацію «транспарентності фінансової звітності» за міжнародними стандартами, оскільки «саме вони вимагають більш глибокого, точного та якісного розкриття інформації» [12].

Dolfsma W. доводить, що існують паралелі між різними напрямками етики, з одного боку, та бухгалтерським обліком, з іншого. У навчанні необхідно використовувати етичні знання для покращення розуміння студентами останнього [1]. Автори Okougbo P., Okike E., Alao A. [5] досить змістовно досліджуючи ступінь погодження студентами бухгалтерського обліку з професійними стандартами, дійшли висновку, що етична свідомість суттєво не покращується через ознайомлення з професійним кодексом поведінки на університетських курсах бухгалтерського обліку. Оптимальною є навчальна програма з бухгалтерського обліку, яка давала б студентам історичні знання, етичну обізнаність і творчі здібності, необхідні для вирішення складних бізнес-проблем.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою роботи над публікацією є необхідність обґрунтування етичного підходу до викладання професійних дисциплін з обліку і оподаткування на основі дослідження міжнародної та української практики і адаптація прогресивних

підходів у національній освітній процес. Досягнення таких етичних завдань при опанування спеціальності з обліку і оподаткування дасть у перспективі можливість сформувати новий прошарок фахівців із низкою базових моральних цінностей і норм. Це дозволить посилити довіру суспільства до фінансової звітності суб'єктів господарювання, підвищити інвестиційну привабливість України як на макро-, так і на мікрорівні. Також завданням публікації є пошук відповіді чи слід включати бухгалтерську етику як окремий курс при формуванні освітньої програми чи доцільно дотримуватись інтегрованого підходу та розглядати її окремі модулі на базі інших дисциплін.

Виклад основного матеріалу. Впровадження етики у освітні програми з підготовки бухгалтерів і фахівців з оподаткування започаткували рішення Бедфордського комітету у 1986 році [5]. З тих пір існує позиція світової спільноти, що етичні стандарти мають бути невід'ємною частиною бухгалтерської освіти. Таку необхідність посилила низка корупційних скандалів та проблем із фальсифікацією фінансової звітності. Ці бухгалтерські скандали, які призвели до краху компаній, зокрема Waste Management, Enron, WorldCom і Tyco, призвели й до дефіциту впевненості в облікових показниках.

Відсутність довіри до фінансової інформації змусила Конгрес США ратифікувати Закон Сарбейнса-Окслі у 2002 році, а також створити Раду з нагляду за бухгалтерським обліком публічних компаній (РСАОВ). Незважаючи на ці заходи, масштабні фінансові зловживання все ще відбуваються, що свідчить про те, що етична поведінка практикуючого бухгалтера може бути не лише дотриманням визначених в законодавстві правил доброчесності.

Наші спостереження та дослідження літератури свідчать про те, що впровадження професійної етики у фахові передвищі та вищі навчальні заклади – це шлях до розвитку майбутніх бухгалтерів зі сформованим

набором професійних цінностей. Багато закордонних академічних установ перебудовують та інтегрують курси з етики у свої навчальні програми, зважаючи на зростаючу потребу в етиці. Для гармонізації вимог Міжнародних стандартів професійної освіти бухгалтерів в українських стандартах освіти з обліку та оподаткування також була прописана така необхідність (рис. 1).



Рис. 1. Компетентності та результати навчання щодо норм професійної етики бакалавра та магістра з обліку і оподаткування в Україні

Джерело: складено автором на основі [9; 10]

Однак, аналіз освітніх програм провідних закладів вищої освіти в Україні показав, що лише у третини (одинадцять з тридцяти досліджених нами) включено «етичні» дисципліни до змісту освітніх програм у якості обов'язкових чи вибіркового дисциплін на освітньо-кваліфікаційних рівнях як бакалавра, так і магістра. Дослідження показало відсутність єдиного підходу до врахування дисциплін з професійної етики до логіко-структурних схем освітніх чи освітньо-професійних програм з підготовки фахівців у сфері обліку, аудиту, оподаткування (табл. 1).

**Порівняння місця дисциплін у галузі професійної етики в освітніх
 програмах закладів вищої освіти України**

№ ЗВО*	Дисципліни професійної етики на ОКР бакалавра		Дисципліни професійної етики на ОКР магістра	
	Нормативна	Вибіркова	Нормативна	Вибіркова
1	Професійна етика бухгалтера та аудитора			
2			Професійна етика бухгалтера і аудитора	
3				Професійна етика бухгалтера і аудитора
4	Професійна етика та стандарти в обліку і аудиті			
5			Професійна етика та стандарти в обліку і аудиті	
6		Професійна етика обліковців		
7	Ціннісні компетенції фахівця; аудиторська етика			
8			Професійна етика бухгалтера та аудитора	Психологія та етика професійної діяльності
9		Професійна етика		Етика професійного бухгалтера; етика бізнесу
10		Етика та естетика		Професійна етика бухгалтера та аудитора
11		Професійна етика бухгалтера		

1. Подільський державний аграрно-технічний університет. 2. Волинський національний університет імені Лесі Українки. 3. Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. 4. Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка». 5. Львівський національний університет ім. Івана Франка. 6. Філія Кременчуцький Інститут ВНЗ Університет імені Альфреда Нобеля. 7. Національний технічний університет «Дніпровська політехніка». 8. Харківський національний технічний університет сільського господарства ім. Петра Василенка. 9. Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет». 10. Національний університет біоресурсів і природокористування України. 11. Луцький національний технічний університет.

На підставі одержаних даних, було ініційовано дослідження групи студентів четвертого курсу бакалаврату спеціальності 071 Облік і оподаткування, яке зосередилось на впливі одержаних знань з етики для професійного росту майбутніх фахівців. Аналіз показав, що існує тісний зв'язок між результатами, які були одержані при вивченні дисципліни та наступним працевлаштуванням і просуванням у кар'єрі бакалаврів-

випускників. Інший напрям дослідження був спрямований на пошук оптимальних методів навчання, які були б ефективними у розвитку етичних практик: лекції, індивідуальна робота чи групові завдання. У результаті спостережень з'явилось припущення, що група, яка пройшла окремий курс етики, показала вищу етичність і здатність міркувати, ніж студенти, які вивчали етичні норми інтегровано у інші дисципліни. Це твердження потребує подальших змістовних досліджень, але ймовірним залишається факт, що при вивченні етичних принципів інтегровано, випускники за спеціальністю мають багато практичних «технічних» знань, однак вони недостатньо підготовлені для подолання етичних проблем професії. Це говорить про те, що в бухгалтерській освіті окремих обов'язковий курс з етики може бути більш ефективним способом навчання, ніж інтегрований підхід.

Окрім того, недостатньо просто навчати бухгалтерській етиці, не менш важлива педагогіка викладання предмета. Одна справа знати бухгалтерську етику, а інша – діяти етично у випадку спіткання дилеми. Суть здатності діяти етично залежить від того, як викладається та трактується бухгалтерська етика. Акцент на педагогіці навчання полягає у забезпеченні того, щоб студенти навчалися таким чином, щоб лекції з етичної освіти мали тривалий позитивний вплив на їх етичну свідомість. Тому найбільш дієвими компонентами навчальної програми можуть бути: використання етичних відеодилем; описи етичної проблеми (серія етичних дилем у формі коротких оповідань, які читають та аналізують студенти); тематичні дослідження (презентації), розпізнавання шахрайства та неетичної поведінки, трактування норм Кодексу етики, бізнес-кейси (практичні приклади реальних підприємств).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження питання імплементації етики у систему вищої освіти фахівців з обліку і оподаткування дає можливість стверджувати про актуальність

питання, застосування новітніх міжнародних практик викладання предмету та зосередження уваги на ньому на рівні обов'язкових освітніх компонент дасть змогу підвищити рівень обізнаності та етичного мислення майбутніх фахівців.

Література

1. Dolfsma W. Accounting as Applied Ethics: Teaching a Discipline. *J Bus Ethics* 63. 2006. P. 209–215. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-005-4662-7>
2. Haas A. Now is the time for ethics in education. *The CPA Journal*, 2005. № 5(6). URL: <https://www.proquest.com/docview/212287747>
3. KPMG. Ethics and Compliance. DOI: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2018/08/ethics-and-compliance.pdf>
4. Othman Z., Fathilatul Zakimi Abdul Hamid, Melville R. Fostering values: four stages towards developing professional ethics for future accountants. *SHS Web Conf.*, 2017. 34. 06006. DOI: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20173406006>
5. Okougbo P., Okike E., Alao A. Accounting ethics education and the ethical awareness of undergraduates: an experimental study, *Accounting Education*. 2021. P. 258-276.
6. Zhao J. Research on Accounting Ethics Education. 3rd International Conference on Economics, Management, Law and Education. 2017. № 32. P. 650-651.
7. Замула І., Левківська О. Професійна етика бухгалтера та аудитора. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. 1(31). С. 156–165. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1\(31\)-156-165](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1(31)-156-165)

8. Лугова О., Єременко А., Кириченко І., Косовська Ю. Професійна етика в роботі бухгалтера. *Modern Economics*. 2019. Вип. 13. С. 154-160. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V13\(2019\)-24](https://doi.org/10.31521/modecon.V13(2019)-24)
9. Про затвердження стандарту вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» для другого (магістерського) рівня вищої освіти. Наказ МОН № 958 від 10 липня 2019 року. URL: https://osvita.ua/legislation/Vishya_osvita/65190
10. Про затвердження стандарту вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» для першого (бакалаврського) рівня вищої освіти. Наказ МОН № 1260 від 19 листопада 2018 року. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/vyshcha/standarty/071.pdf>
11. Сторожук Т., Карева О. Роль професійної етики бухгалтера в процесі підготовки майбутнього фахівця. Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнесаналітики : збірник тез за матеріалами Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 261-263.
12. Чижевська Л., Корецька Ю., Паламарчук А. Транспарентність фінансової звітності, складеної за МСФЗ, як інструмент антикорупційної діяльності в Україні. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2019. С. 110-115. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1\(42\)-110-115](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-110-115)

References

1. Dolfma W. Accounting as Applied Ethics: Teaching a Discipline. *J Bus Ethics* 63. 2006. P. 209-215. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-005-4662-7>
2. Haas A. Now is the time for ethics in education. *The CPA Journal*, 2005. 5(6). DOI: <https://www.proquest.com/docview/212287747>

3. KPMG. Ethics and Compliance. URL: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2018/08/ethics-and-compliance.pdf>
4. Othman Z., Fathilatul Zakimi Abdul Hamid, Melville R. Fostering values: four stages towards developing professional ethics for future accountants. SHS Web Conf. 2017. 34. 06006. DOI: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20173406006>
5. Okougbo P., Okike E., Alao A. Accounting ethics education and the ethical awareness of undergraduates: an experimental study, Accounting Education. 2021. P. 258-276.
6. Zhao J. Research on Accounting Ethics Education. 3rd International Conference on Economics, Management, Law and Education. 2017. № 32. P. 650-651.
7. Zamula I., Levkivsjka O. Profesijna etyka bukhghaltera ta audytora. Problemy teoriji ta metodologhiji bukhghaltersjkojko obliku, kontrolju i analizu. 2015. 1(31). S. 156–165. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1\(31\)-156-165](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1(31)-156-165)
8. Lughova O., Jeremenko A., Kyrychenko I., Kosovsjka Ju. Profesijna etyka v roboti bukhghaltera. Modern Economics. 2019. Vyp. 13. S. 154-160. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V13\(2019\)-24](https://doi.org/10.31521/modecon.V13(2019)-24)
9. Pro zatverdzhennja standartu vyshhoji osvity za specialjnistju 071 «Oblik i opodatkuwannja» dlja drughogho (maghistersjkojko) rivnja vyshhoji osvity. Nakaz MON № 958 vid 10 lypnja 2019 roku. URL: https://osvita.ua/legislation/Vishya_osvita/65190
10. Pro zatverdzhennja standartu vyshhoji osvity za specialjnistju 071 «Oblik i opodatkuwannja» dlja pershogho (bakalavrsjkojko) rivnja vyshhoji osvity. Nakaz MON № 1260 vid 19 lystopada 2018 roku. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/vyshcha/standarty/071.pdf>

11. Storozhuk T., Kareva O. Rolj profesijnoji etyky bukhghaltera v procesi pidghotovky majbutnjogho fakhivcja. Synerghetychni drajvery rozvytku obliku, podatkovogho audytu ta biznesanalitky : zbirnyk tez za materialamy Mizhnarodnoji naukovo-praktychnoji internet-konferenciji. Irpinj: Universytet DFS Ukrainy, 2021. S. 261-263.
12. Chyzhevsjka L., Korecjka Ju., Palamarchuk A. Transparentnistj finansovoji zvitnosti, skladenoji za MSFZ, jak instrument antykorupcijnoji dijalnosti v Ukraini. Problemy teoriji ta metodologhiji bukhghaltersjkogho obliku, kontrolju i analizu. 2019. S. 110-115. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1\(42\)-110-115](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-110-115)